

Audience publique du 15 juillet 2002

Recours formé par
la **société à responsabilité limitée ...**, ...
contre
un **bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités**
en matière d'impôt sur le revenu

Vu la requête, inscrite sous le numéro 14214 du rôle, déposée le 20 novembre 2001 au greffe du tribunal administratif par Maître Joë LEMMER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée ..., en liquidation, représentée par son liquidateur, Monsieur ..., établie et ayant son siège social à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une « *décision par le silence de l'Administration des Contributions à l'encontre d'une réclamation introduite le 22 juillet 1999* » et du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 1994, émis le 25 juin 1999 par le bureau d'imposition sociétés 4;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 20 février 2002;

Vu le dossier fiscal déposé le 23 avril 2002;

Vu l'ordonnance du président de la première chambre du tribunal administratif du 8 mai 2002 autorisant Maître Joë LEMMER à produire jusqu'au vendredi 31 mai 2002 inclus un mémoire supplémentaire et Monsieur le délégué du Gouvernement à produire un mémoire additionnel jusqu'au vendredi 14 juin 2002 inclus, le tout sous peine de forclusion;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 28 mai 2002 par Maître Joë LEMMER pour compte de la société ... s.à r.l.;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin critiqué;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Joë LEMMER et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 19 juin 2002.

En date du 29 février 1996, la société à responsabilité limitée ..., ayant adopté ultérieurement la raison sociale ..., préqualifiée, fit déposer auprès du bureau d'imposition sociétés 4 sa déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal de l'année 1994, comportant comme annexe notamment ses comptes annuels au 31 décembre 1994 renseignant, après compensation entre les postes « *compte-courant ...* », « *compte fournisseur ...* » ainsi que le « *compte client ...* » une créance d'un montant de 9.830.413 LUF à l'égard de la société anonyme ... SA, désignée ci-après par « *la société ...* ».

Par courrier du 21 août 1996, la société ... s'adressa, par l'intermédiaire de la Fiduciaire ..., au dit bureau d'imposition pour solliciter une modification du bilan déposé en annexe à sa déclaration d'impôt sur base de motifs économiques sérieux par l'inscription d'une provision pour créance douteuse sur le montant de la créance de 9.830.413 LUF envers la société ... dans les termes suivants :

« Par la présente, nous intervenons, au nom de notre client sous rubrique, pour porter à votre connaissance divers faits susceptibles d'affecter son bilan fiscal 1994 et par voie de conséquence, les déclarations ICC et IRC qui ont été adressées à votre Administration en date du 28.02.996.

Le bilan au 31.12.1994 laisse apparaître une créance envers ... S.A. ayant son siège à L-..., de l'ordre de 22.334.543.- LUF. A l'origine, notre client avait obtenu de ladite société anonyme, la promesse verbale d'un apurement entier et sans réserve de la dette ainsi contractée à son égard.

Il nous faut préciser que si à l'époque aucun écrit n'avait été dressé, cela était essentiellement dû à la nature des relations entre le gérant de ... Sàrl, M. ..., et l'administrateur-délégué de ... S.A.. Le premier ayant en effet occupé un poste important dans la société ... S.A. pendant près de vingt ans, une relation de confiance s'était installée, laissant ainsi supposer que tout engagement entre ces parties serait respecté de part et d'autre. Or, aujourd'hui, notre client se doit de constater que cette promesse verbale ne pourra probablement jamais être tenue.

Aux vues du bilan établi au nom de notre client, vous trouverez ci-dessous un tableau comparatif reprenant les montants en jeu dans le cadre des relations entre ... S.A. et notre client :

	<i>Situation au 31.12.94</i>	<i>Situation au 31.07.96</i>
<i>C/c ... S.A.</i>	<i>7.449.045.- C</i>	<i>6.047.207.- C</i>
<i>... S.A. (compte fournisseur)</i>	<i>2.141.884.- C</i>	<i>5.481.056.- C</i>
<i>... S.A. (compte client HT)</i>	<i>19.421.342.- D</i>	<i>18.594.389.- D</i>
<i>Total</i>	<i>9.830.413.-</i>	<i>7.066.126</i>

En outre, ainsi que vous pourrez le constater sur le document annexé, la société ... S.A. figure régulièrement, depuis le début de cette année, sur le relevé des ordonnances de référé-provision.

Le fait générateur, élément clé dans pareille situation, était quant à lui connu au moment de l'établissement du bilan. Il laissait entrevoir, à l'état latent, la dégradation de la situation financière de la société ... S.A..

Forts de ces arguments, nous invoquons, au nom de notre client, l'application de l'article 41, al.2 L.I.R., permettant une modification du bilan sur base de motifs économiques sérieux.

En tenant compte de tout ce qui précède, nous vous demandons en effet de bien vouloir procéder à un redressement du bilan fiscal 1994 en faisant une provision sur cette créance s'élevant à 9.830.413.- LUF. Il s'agit là du montant minimum de la perte que subirait notre client en cas de faillite de ... S.A..

L'issue de la faillite aurait des effets dramatiques pour notre client qui verrait sa créance tomber dans la masse, alors que les montants dus à ... S.A. devraient, quant à ceux, être intégralement payés, vu que la compensation n'est pas permise en pareil cas ».

Le bureau d'imposition sociétés 4 informa la société ..., par lettre du 2 février 1998, de ce qu'il avait l'intention d'effectuer notamment sur la déclaration d'impôt pour l'année 1994 un redressement en ce sens que « *la demande du 21 août 1996 d'effectuer une provision sur la créance ... SA au 31.12.1994 est rejetée parce que le fait générateur n'était pas connu à cette date* ».

La société ... réagit par courrier du 10 février 1998 en exposant les éléments qui, d'après elle, entraînaient que le fait générateur de la situation précaire de la société ... était connu à la fin de l'année 1994.

Le bureau d'imposition sociétés 4 émit le 25 juin 1999 les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour l'année 1994, refusant à chaque fois de tenir compte de la modification du bilan par inscription d'une provision pour créance douteuse, telle que sollicitée par la société ... dans son courrier du 21 août 1996.

La société ... fit introduire, par lettre de son mandataire du 22 juillet 1999, une réclamation devant le directeur de l'administration des Contributions directes à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités susvisé du 25 juin 1999.

A défaut de décision du directeur face à cette réclamation, la société ... a fait introduire, par requête déposée le 20 novembre 2001, un recours en réformation, sinon en annulation à l'encontre d'une « *décision par le silence de l'Administration des Contributions à l'encontre d'une réclamation introduite le 22 juillet 1999* » et du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 1994, émis le 25 juin 1999 par le bureau d'imposition sociétés 4.

Ainsi que le délégué du Gouvernement le précise à juste titre, l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif n'admet l'introduction d'un recours devant le tribunal administratif, en cas de silence de plus de six mois du directeur suite à une réclamation, que contre « *la décision qui fait l'objet de la réclamation* », en l'espèce le bulletin d'impôt prévisé du 25 juin 1999, et non pas contre une décision implicite de rejet du directeur (cf. doc. parl. 3940^{A2}, amendements adoptés par la commission des institutions et de la révision constitutionnelle, p. 5, ad (3) 3.: « *Par*

opposition au domaine administratif, le silence de l'administration n'est pas à considérer comme le rejet de la demande. .. Il en résulte également que dans ce cas le recours est dirigé, non pas contre une décision implicite de rejet mais contre la déclaration initiale contre laquelle la réclamation avait été interjetée »). C'est partant à juste titre que la société ... fait préciser à travers son mémoire supplémentaire que son recours est dirigé exclusivement contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités du 25 juin 1999 et que la référence à une décision implicite de refus du directeur ne ferait que « *rappeler la procédure suivie par la requérante* ».

Au vœu des dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 3. de la loi précitée du 7 novembre 1996, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités déféré en cas de silence vérifié du directeur de plus de six mois suite à une réclamation dûment introduite par le contribuable.

Le délégué du Gouvernement relève que les bulletins contre lesquels le recours devrait être dirigé ne sont joints que dans un état fragmentaire, seules la première page du bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial et la seconde page du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités étant versées en cause par la société Dans la mesure où le délégué du Gouvernement ne conclut néanmoins pas à l'irrecevabilité du recours en raison de ce défaut des pièces soumises par la société ..., il y a lieu de faire abstraction de cette observation, étant relevé que, s'il est exact qu'au prescrit de l'article 2 de la loi prévisée du 7 novembre 1996, la décision critiquée doit en principe figurer parmi les pièces versées afin que la juridiction saisie puisse pleinement exercer son pouvoir de contrôle, le non-respect de cette exigence en l'espèce, à défaut de production complète des bulletins d'impôt déferés par une des parties en cause, n'entraîne pas l'irrecevabilité du recours, étant donné que les actes déferés sont identifiés dans la requête introductive et à travers les pièces déposées avec la précision voulue de sorte à rendre pleinement opérationnel le contrôle au tribunal, sans qu'une atteinte aux droits de la défense ne soit donnée par ailleurs (cf. trib. adm. 3 juillet 2002, Meyers, n° 14587, non encore publié). Partant, la recevabilité du recours ne saurait être critiquée sous cet angle de vue.

Le recours en réformation est recevable pour avoir été déposé dans les formes et délai de la loi comme étant dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités du 25 juin 1999. Le recours subsidiaire en annulation est en conséquence irrecevable.

A l'appui de son recours, la société demanderesse expose que la société ... aurait figuré depuis le début de l'année 1996 régulièrement sur le relevé des ordonnances en matière de référés-provision et que sa mise en liquidation en avril 1996 aurait définitivement mis fin à tout espoir de sa part de récupérer sa créance en raison de l'insuffisance constatée de l'actif subsistant dans le chef de la dite société Elle soutient que le caractère irrécupérable de sa créance envers la société ... aurait néanmoins déjà apparu de façon précise dès la publication du bilan de cette société relatif à l'année 1993 et du rapport de révision y afférent au vu des faits y relatés. Les remboursements « *à compte de gouttes* » par la société ... auraient constitué un autre indice des difficultés financières de cette dernière. La société demanderesse en conclut que ces faits établiraient à suffisance que le fait générateur de la provision en cause se situerait avant le 31 décembre 1994, de manière que ce serait à tort que le bureau d'imposition a refusé de tenir compte de la demande en modification du bilan par inscription d'une provision sur la créance envers la société ... à hauteur de 9.830.413 LUF.

Le délégué du Gouvernement rétorque qu'il ne suffirait pas d'avancer des motifs économiques sérieux à l'appui d'une demande en modification d'un bilan, mais qu'il faudrait

en plus que le bilan resterait conforme aux règles présidant la détermination du bénéfice commercial, dont le principe que la situation à la clôture de l'exercice d'exploitation est déterminante pour les évaluations du bilan même modifié. Il estime que, dans la mesure où le bilan déposé le 29 février 1996 ne ferait pas encore état de difficultés pour recouvrer la créance sur la société ..., les événements survenus jusqu'au 21 août 1996 auraient sans doute déterminé le changement dans l'appréciation de la situation de la société ..., intervenu en quelques mois, de manière que le bulletin d'impôt déferé serait conforme au droit et aux faits de l'espèce.

La société demanderesse fait valoir dans son mémoire supplémentaire que les motifs économiques sérieux par elle avancés n'auraient pas été contestés quant à leur existence par l'administration des Contributions directes et que sa mise en liquidation serait constitutive desdits motifs économiques valables. Quant à la question de l'admissibilité d'une provision sur sa créance contre la société ... au titre de l'exercice social 1994, la société demanderesse estime que, dans la mesure où l'anticipation serait de l'essence d'une provision, celle-ci serait appelée à couvrir un risque se situant entre le simplement éventuel et la perte irrémédiable. Elle expose à cet égard que la mise en faillite de la société ... en 1996 aurait conféré à sa créance à l'égard de cette dernière un caractère irrécouvrable, empêchant la constitution d'une provision pour cet exercice, et que l'inscription de la société ... au relevé des ordonnances de référé-provision au cours de l'exercice 1995 constituerait un fait justifiant l'inscription d'une provision sur sa créance en cause. Pour fonder sa prétention à voir reconnaître la constitution d'une provision déjà pour l'exercice 1994 par anticipation valable des difficultés financières de la société ..., la société demanderesse affirme que le fait générateur justifiant la constitution de la provision litigieuse survenu durant l'année 1994 consisterait dans le rapport de la commission de révision quant aux comptes annuels de la société ... pour l'année 1993. Elle fait valoir que ce rapport révélerait des modifications à la méthode de comptabilisation de leasings ayant permis à la société ... d'augmenter son résultat tout en renonçant à la faculté de déduction plus importante des charges en relation avec ces leasings. Etant donné qu'une entreprise saine n'accepterait pas de supprimer un tel outil de diminution du résultat imposable et que cet « *artifice comptable* » aurait uniquement permis à la société ... de réduire sa perte à 972.981 LUF sans aboutir à un résultat positif, la société demanderesse estime que ce rapport, porté à sa connaissance en juin 1994, serait constitutif du fait générateur l'autorisant à inscrire la provision en cause sur sa créance contre la société ..., alors qu'en cas de maintien de l'ancienne méthode de comptabilisation des leasings par la société ... et d'une perte plus importante en découlant, elle aurait procédé à la comptabilisation de la provision en cause.

S'il est de principe qu'un contribuable peut rectifier sa déclaration d'impôt encore après son dépôt auprès du bureau d'imposition compétent jusqu'au moment de l'émission du bulletin d'impôt correspondant, les possibilités d'apporter des redressements à un bilan déposé à la base d'une déclaration d'impôt relative à un bénéfice commercial avant l'émission du bulletin d'impôt y relatif se trouvent circonscrites dans les deux premiers paragraphes de l'article 41 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », aux termes desquels :

« (1) *Le contribuable peut rectifier le bilan remis à l'administration des contributions pour autant que celui-ci ne répond pas à des prescriptions renfermées à la présente sous-section.*

(2) *Le contribuable peut modifier le bilan remis à l'administration des contributions lorsque celui-ci répond aux prescriptions renfermées à la présente sous-section et que la modification s'inspire de motifs économiques sérieux ».*

La société demanderesse ne faisant pas état en l'espèce d'un élément de non-conformité de son bilan pour l'exercice 1994 à une prescription fiscale impérative, la contradiction entre parties ne porte pas sur la question de l'admissibilité d'une rectification dudit bilan de la société ..., mais sur celle d'une modification de ce même bilan, hypothèse visée par le paragraphe (2) de l'article 41 LIR.

Cette dernière disposition soumet une modification du bilan déjà déposé à l'appui d'une déclaration d'impôt à deux conditions de fond, à savoir en premier lieu celle de l'existence de motifs économiques sérieux à la base de la modification envisagée et en second lieu celle du remplacement d'une valeur fiscalement non critiquable par une autre valeur également admissible du point de vue fiscal.

En l'espèce, il ressort des éléments du dossier que le bulletin n'a pas refusé à proprement parler la modification sollicitée du bilan pour défaut de motifs économiques sérieux, mais exclusivement au motif que le fait générateur de la provision n'aurait pas été connu à la date de clôture de l'exercice 1994 et que le délégué du Gouvernement ne conteste non plus l'existence de tels motifs, de manière qu'il y a lieu d'admettre que cette question n'a pas été déférée au tribunal et que l'existence de motifs économiques à la base de la modification litigieuse du bilan doit être considérée comme acquise.

La seconde condition de fond de la conformité de la valeur modifiée d'un élément de l'actif aux prescriptions fiscales implique notamment que cette valeur réponde aux principes d'évaluation posés par l'article 22 LIR et plus particulièrement à la date-clé d'évaluation fixée par son paragraphe (2) dans les termes suivants :

« La situation à la date de clôture de l'exercice d'exploitation est déterminante pour l'évaluation en fin d'exercice ; l'exploitant pourra tenir compte des faits et circonstances qui ont existé à cette date et dont l'existence ne s'est révélée qu'ultérieurement, mais avant la date d'établissement du bilan ».

C'est partant à la date de clôture de son exercice social 1994 que la société demanderesse doit pouvoir faire état d'éléments suffisants existants pour faire admettre le caractère douteux de sa créance contre la société ... et justifier ainsi le remplacement, dans sa comptabilité, de la valeur nominale de cette créance par sa valeur d'exploitation inférieure telle qu'admise par l'article 23 (2) LIR. Conformément à l'article 22 (2) LIR, les faits ayant existé à cette date, mais révélés ultérieurement pourront encore être pris en compte dans la fixation de la valeur d'exploitation.

En l'espèce, la société demanderesse se prévaut du rapport de révision du 15 juin 1994 quant aux comptes annuels de la société ... pour l'exercice 1993 pour prétendre à l'existence du fait générateur consistant dans une situation financière compromise de la société ... qui serait de nature à fonder une évaluation de sa créance litigieuse à 0 francs.

S'il est vrai que ce rapport retient que la modification par la société ... de la méthode de comptabilisation des leasings a résulté en une plus-value exceptionnelle de 17.520.994 LUF ayant permis à cette société de réduire sa perte comptable à 972.981 LUF, force est au tribunal de constater que ce rapport fut porté, d'après les propres indications de la société demanderesse, à sa connaissance encore au cours de l'exercice 1994 et que les informations y contenues n'ont pas été jugées suffisantes par la société demanderesse, au moment de l'établissement de ses comptes annuels de l'exercice 1994 et jusqu'au dépôt de ces mêmes comptes auprès du bureau d'imposition en date du 29 février 1996, pour la déterminer à évaluer sa créance envers la société ... à une valeur inférieure à sa valeur nominale. En outre, ledit rapport ne comporte aucune indication quant aux causes de la perte essuyée par la société

... durant l'exercice 1993 et aux résultats des exercices antérieurs, éventuellement déjà déficitaires, et indiquant ainsi une évolution négative dans laquelle le résultat de l'exercice 1993 s'inscrirait. Il s'ensuit que, dans la mesure où la société demanderesse ne fait non plus état, à travers son recours sous analyse, de telles indications complémentaires, les faits révélés dans ledit rapport de révision du 15 juin 1994 ne peuvent être considérés comme fait générateur suffisant pour fonder valablement une réduction de la valeur de la créance visée en l'espèce à 0 francs dès l'exercice 1994.

Il en résulte pareillement qu'abstraction même faite de la question de savoir si des faits survenus après l'expiration des délais légaux - éventuellement valablement prorogés - pour l'établissement des comptes annuels et pour le dépôt de la déclaration d'impôt peuvent encore entrer en compte en tant qu'éléments confirmant une situation ayant existé à la date de clôture largement antérieure, les inscriptions de la société ... au relevé des référés-provision à partir de l'année 1995 et sa mise en liquidation en avril 1996 ne sauraient être considérés comme simples faits révélant une situation de cette société qui serait dès l'année 1994 compromise à tel point qu'elle justifierait une réduction de la valeur de la créance de la société demanderesse envers elle à 0 francs.

Le recours sous analyse est partant à rejeter comme n'étant pas fondé.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement,
reçoit le recours en réformation en la forme,
au fond, le déclare non justifié et en déboute,
déclare le recours en annulation irrecevable,
condamne la société demanderesse aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 15 juillet 2002 par:

M. DELAPORTE, premier vice-président,

Mme LENERT, premier juge,

M. SCHROEDER, juge,

en présence de M. SCHMIT, greffier en chef.

SCHMIT

DELAPORTE